



HØJESTERETS DOM

afsagt fredag den 2. februar 2024

Sag BS-44692/2022-HJR
(2. afdeling)

A
(advokat Henrik Rahbek)

mod

Skatteministeriet
(advokat Tim Holmager)

og

Sag BS-44771/2022-HJR

Skatteministeriet
(advokat Tim Holmager)

mod

A
(advokat Henrik Rahbek)

I tidligere instans er afsagt dom af Østre Landsrets 13. afdeling den 11. oktober 2022 (BS-23633/2021-OLR og BS-40625/2021-OLR).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Poul Dahl Jensen, Hanne Schmidt, Lars Hjortnæs, Jan Schans Christensen og Mohammad Ahsan.

Påstande

Parterne har gentaget deres påstande.

Skatteministeriet har i sag BS-44771/2022-HJR desuden nedlagt påstand om, at A til Skatteministeriet skal betale 69.000 kr. med procesrente fra den 8. november 2022.

Skatteministeriets betalingspåstand angår tilbagebetaling af sagsomkostninger for landsretten.

Anbringender

A har anført navnlig, at han opfylder betingelserne for med virkning fra og med den 1. august 2016 at blive beskattet efter kildeskattelovens §§ 48 E-F om forskerskatteordningen. Han opfylder betingelsen i § 48 E, stk. 3, nr. 1, idet han ikke har været fuldt eller begrænset skattepligtig til Danmark inden for de seneste 10 år forud for ansættelsen den 1. august 2016 som X-chef ved Aarhus Kommune.

Den omstændighed, at han ved en fejl har været registreret som fuldt skattepligtig til Danmark i bl.a. indkomstårene 2006-2010 – dvs. inden for de seneste 10 år forud for ansættelsen som X-chef pr. 1. august 2016 – indebærer ikke i sig selv, at betingelsen i kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1, ikke er opfyldt.

Skatteforvaltningen er, hvis det er relevant, forpligtet til at foretage en selvstændig, materiel vurdering af skattepligtsspørgsmålet ved vurderingen af, om betingelsen i § 48 E, stk. 3, nr. 1, for anvendelsen af forskerskatteordningen er opfyldt. Dette gælder uanset reglerne i skatteforvaltningslovens § 26 om ordinær ansættelse og § 27 om ekstraordinær ansættelse. Det gælder særligt i en situation som den foreliggende, hvor der hverken i kildeskattelovens ordlyd eller forarbejder findes hjemmel til ubetinget at lade tidligere registreringer (skatteansættelser) være afgørende.

Årsopgørelserne for indkomstårene 2006-2010, som er relevante for den 10-årige karensperiode i § 48 E, stk. 3, nr. 1, er utvivlsomt materielt forkerte, idet han fejlagtigt er ansat som skattepligtig til Danmark.

Bestemmelserne i § 10 og § 11 om afsluttende ansættelse ved ophør af skattepligt mv. i bekendtgørelse nr. 512 af 10. juni 2004 har ikke betydning, da der i hans situation var sammenfald mellem ophør af hans skattepligt til Danmark pr. 1. januar 2005 og udgangen af indkomståret 2004. Hans årsopgørelse for indkomståret 2004 udgjorde derfor i sagens natur hans afsluttende ansættelse.

Hertil kommer som anført af landsrettens mindretal, at "der ikke er fastsat formelle regler om, hvorvidt man ved fraflytning til udlandet har en særlig pligt til at henvende sig til skattemyndighederne, og at det ikke af årsopgørelserne ty-

deligt kan læses, at der deri ligger en afgørelse om skattepligt. Af bekendtgørelse nr. 512 af 10. juni 2004 fremgår det endvidere om pligt til at indgive fraflytterselvangivelse, at skattemyndighederne efter bekendtgørelsens § 11, stk. 3, selv foretager ansættelsen, når fristen i § 10 er udløbet.”

Til støtte for påstanden om stadfæstelse for så vidt angår ekstraordinær genoptagelse gøres det gældende, at der foreligger særlige omstændigheder, der kan begrunde genoptagelse af skatteansættelserne for indkomstårene 2006-2010, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8.

Det kan af forarbejderne til den oprindelige bestemmelse i skattestyrelseslovens § 35 – som § 27, stk. 1, nr. 8, viderefører – udledes, at § 27, stk. 1, nr. 8, var tiltænkt at have et bredt anvendelsesområde, ligesom det i praksis kan ses, at bestemmelsen anvendes sådan med ekstraordinær genoptagelse til følge, jf. SKM2022.121.LSR og SKM2023.267.LSR.

Hans skatteansættelser for indkomstårene 2006-2010 skal genoptages, fordi de er behæftede med afgørende fejl. Hans skattepligtsforhold blev automatisk ændret fra og med indkomståret 2011 som led i en afregistrering af personer, som havde modtaget grøn check, men ikke var registreret med indkomst, som oversteg personfradragsgrænsen. Hans indkomstforhold blev således ændret fra og med indkomståret 2011 på grund af forkerte oplysninger i systemet og således en fejlregistrering af hans skattepligtsforhold, herunder for indkomstårene 2006-2010.

Samlet set kan der peges på, at skatteforvaltningen har begået fejl ved skatteansættelserne for indkomstårene 2006-2010, at ansættelserne er åbenbart forkerte, og at det i øvrigt må anses for urimeligt at opretholde disse.

Skatteministeriet har anført navnlig, at det følger af kildeskattelovens § 1, stk. 1, at pligten til at svare indkomstskat til staten bl.a. påhviler personer, der har bopæl her i landet. Det beror dermed på en bedømmelse af en persons bopæls- og opholdsforhold, om der er pligt til at svare indkomstskat efter kildeskattelovens § 1 (fuld skattepligt).

Når der er indtrådt fuld skattepligt, kan skattepligten herefter kun bringes til ophør, hvis den pågældende person godtgør, at betingelserne for fuld skattepligt ikke længere er til stede, jf. bl.a. UfR 2001.1459 H og UfR 2001.1845 H.

Den omstændighed, at en person melder flytning til folkeregistret, indebærer ikke, at den fulde skattepligt ophører. En melding om flytning til folkeregistret medfører heller ikke, at skattemyndighederne er forpligtet til af egen drift at prøve, om den pågældendes fulde skattepligt er bragt til ophør. Det påhviler derimod den skattepligtige at rette henvendelse til skattemyndighederne og i

den forbindelse sørge for, at der tilvejebringes oplysninger, som sætter skattemyndighederne i stand til at bedømme, om skattepligten er ophørt.

Når en persons skattepligt efter kildeskattelovens § 1 ophører, skal den pågældende indgive fraflytningsselfangivelse, jf. § 10, stk. 1, i den dagældende bekendtgørelse nr. 512 af 10. juni 2004.

En årsopgørelse udgør en afgørelse om ansættelsen af indkomst for den pågældende person for det givne indkomstår. Årsopgørelsen er bindende for den skattepligtige og skattemyndighederne, medmindre den ændres af en klagemyndighed eller af den skatteansættende myndighed selv efter skatteforvaltningslovens § 26 eller § 27.

I mangel af holdepunkter for andet må bedømmelsen af, om den pågældende har været fuldt skattepligtig inden for de seneste 10 år, jf. kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1, bero på en konstatering af, om den pågældende ifølge de foreliggende skatteansættelser for denne periode er blevet anset for at være fuldt skattepligtig her til riget.

As synspunkt om, at skatteansættelserne for indkomstårene 2006-2010 i relation til § 48 E, stk. 3, nr. 1, ikke skal tillægges betydning, må kræve klare holdepunkter, og sådanne findes ikke. Tværtimod støttes ministeriets forståelse entydigt af den præmis, der har været bærende for ordningens udformning, nemlig at det skal være så let som overhovedet muligt at administrere ordningen.

A er ved skatteansættelserne for indkomstårene 2006-2010 ansat som fuldt skattepligtig, jf. kildeskattelovens § 1. Han opfylder derfor ikke betingelsen i kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1, om, at den skattepligtige ikke inden for de seneste 10 år forud for ansættelsen har været skattepligtig efter bl.a. § 1. På denne baggrund kan A kun opnå beskatning efter forskerskatteordningen, hvis betingelserne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, er opfyldt.

Højesteret har fastslået, at § 27, stk. 1, nr. 8, har et snævert anvendelsesområde. Selv hvis skatteansættelsen utvivlsomt er forkert, og fejlen har væsentlig betydning for skatteyderen, indebærer dette ikke i sig selv, at der foreligger særlige omstændigheder, jf. bl.a. UfR 2021.3465 H.

Betingelserne for ekstraordinær genoptagelse er ikke opfyldt. A forsømte sin pligt til at indgive fraflytningsselfangivelse. Han fremkom heller ikke i 2005 eller i de følgende indkomstår på anden vis med oplysninger til skattemyndighederne om, at han var fraflyttet, og han modtog derfor årsopgørelser, der angav Aarhus Kommune som skattekommune.

Årsopgørelsen for indkomståret 2011 var ikke egnet til at give ham den opfattelse, at han heller ikke i årene 2006-2010 havde været skattepligtig til Danmark. Han modtog desuden først denne årsopgørelse i marts 2012, og på dette tidspunkt var den ordinære frist for genoptagelse af ansættelserne for indkomstårene 2006 og 2007 – som hver især står i vejen for hans anvendelse af forskerskatteordningen fra og med 2016 – allerede udløbet.

Højesterets begrundelse og resultat

Sagens baggrund og problemstillinger

A flyttede den 1. januar 2005 fra Danmark til England for at arbejde der. Han anmeldte sin flytning til folkeregisteret, og det blev heri registreret, at han var udrejst den 1. januar 2005. Mens han var bosat i England, modtog han årsopgørelser fra SKAT for indkomstårene 2005-2010 samt indkomståret 2011. Af sidstnævnte årsopgørelse fremgik: "Ingen skattepligt, udgår af mandtal".

Den 1. august 2016 flyttede A tilbage til Danmark for at tiltræde en stilling ved Aarhus Kommune, og han blev i folkeregisteret den 1. august 2016 registreret med en bopælsadresse i kommunen. A og Aarhus Kommune anmodede SKAT om, at han fra den 1. august 2016 blev beskattet efter kildeskattelovens §§ 48 E-F (den såkaldte forskerskatteordning). SKAT afslog anmodningen med den begrundelse, at han havde været skattepligtig til Danmark inden for de seneste 10 år, jf. kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1. Landsskatteretten stadfæstede SKATs afgørelse.

Efter at SKAT havde meddelt A afslag på at blive beskattet efter forskerskatteordningen, meddelte Skattestyrelsen ham afslag efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelserne for bl.a. indkomstårene 2006-2010. Landsskatteretten stadfæstede Skattestyrelsens afgørelse.

Sagen angår i første række, om A opfylder 10 års-betingelsen i kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1, for at blive beskattet efter forskerskatteordningen. Sagen angår endvidere, om han i medfør af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, har krav på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelserne for indkomstårene 2006-2010.

Kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1

Efter kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1, er det en betingelse for, at A kan blive omfattet af forskerskatteordningen, at han ikke inden for de seneste 10 år forud for sin ansættelse i Aarhus Kommune den 1. august 2016 (dvs. efter den 1. august 2006) har været skattepligtig til Danmark efter bl.a. kildeskattelovens § 1.

A havde bopæl i Danmark forud for sin flytning til England den 1. januar 2005, og han var derfor skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Højesteret lægger ligesom landsretten til grund, at A ikke rettede henvendelse til de kommunale skattemyndigheder om flytningen til England eller om, at han havde opgivet sin bopæl i Danmark. Han rettede heller ikke henvendelse til skattemyndighederne med oplysninger, der gjorde det muligt for dem at foretage en afsluttende ansættelse, jf. herved § 10 om afsluttende ansættelse ved ophør af skattepligt mv. i den dagældende bekendtgørelse nr. 512 af 10. juni 2004. A sørgede således ikke for, at der blev tilvejebragt grundlag for, at skattemyndighederne kunne tage stilling til, om hans fraflytning indebar et ophør af den fulde skattepligt til Danmark. Han var derfor i SKATs systemer fortsat registreret som fuldt skattepligtig til Danmark i indkomstårene 2006-2010.

Højesteret bemærker, at § 11, stk. 3, i bekendtgørelsen ikke kan forstås på den måde, at skattemyndighederne havde pligt til af egen drift at foretage en afsluttende skatteansættelse i et tilfælde som det foreliggende, hvor skatteyderen ikke havde givet skattemyndighederne de nødvendige oplysninger til brug herfor.

I overensstemmelse med den nævnte registrering blev der udsendt årsopgørelser til ham for indkomstårene 2006-2010, hvor han er skatteansat som fuldt skattepligtig til Danmark.

De nævnte årsopgørelser er gyldige forvaltningsafgørelser, som må lægges til grund, når det skal afgøres, om A "har været skattepligtig" til Danmark som nævnt i kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1. At skattemyndighederne for indkomståret 2011 på egen foranledning meddelte A, at han ikke længere var skattepligtig, ændrer ikke ved, at han som nævnt var fuldt skattepligtig til Danmark for indkomstårene 2006-2010.

Højesteret tiltræder herefter, at A ved sin ansættelse i Aarhus Kommune den 1. august 2016 ikke opfyldte 10 års-betingelsen i § 48 E, stk. 3, nr. 1, og at han derfor alene kan opfylde denne betingelse, hvis de omhandlede årsopgørelser ændres efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8.

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8

Efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, kan skattemyndighederne ekstraordinært give tilladelse til ændring af en skatteansættelse, hvis der foreligger særlige omstændigheder. Som senest fastslået af Højesteret i dom af 21. februar 2023 (UfR 2023.2034) har bestemmelsen et snævert anvendelsesområde. I Høje-

sterets dom af 22. marts 2021 (UfR 2021.3465) er det tillige fastslået, at bestemmelsen eksempelvis vil finde anvendelse, hvor der er begået fejl af den skatteansættende myndighed, hvor en urigtig ansættelse skyldes svig fra tredjemand eller i andre særlige tilfælde, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige.

Som anført ovenfor sørgede A ikke for, at der blev tilvejebragt grundlag for, at skattemyndighederne kunne tage stilling til, om hans fraflytning indebar et op-hør af den fulde skattepligt til Danmark. Det beror således ikke på en fejl fra skattemyndighedernes side, at han i indkomstårene 2006-2010 fortsat blev ansat som fuldt skattepligtig til Danmark.

På den anførte baggrund finder Højesteret, at der ikke foreligger særlige om-stændigheder, der kan begrunde, at skatteansættelserne for 2006-2010 genopta-ges efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8.

Konklusion og sagsomkostninger

Højesteret stadfæster landsrettens dom for så vidt angår frifindelsen af Skatte-ministeriet vedrørende forskerskatteordningen (BS-44692/2022-HJR).

Højesteret frifinder Skatteministeriet for så vidt angår påstanden om ekstraordi-nær genoptagelse (BS-44771/2022-HJR).

Under hensyn til sagens karakter og videregående betydning skal ingen af par-terne betale sagsomkostninger for landsret eller Højesteret til den anden part.

Højesteret tager herefter Skatteministeriets påstand til følge vedrørende tilbage-betaling af sagsomkostninger, som ministeriet blev pålagt at betale ved lands-rettens dom.

THI KENDES FOR RET:

Landsrettens dom i sag BS-44692/2022-HJR stadfæstes.

Skatteministeriet frifindes i sag BS-44771/2022-HJR.

Ingen af parterne skal betale sagsomkostninger for landsret eller Højesteret til den anden part.

A skal inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afsigelse til Skatteministeriet tilbagebetale 69.000 kr. med procesrente fra den 8. november 2022.